

### 3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0212-03/18

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO. O Autuado logra êxito em comprovar nos autos que os créditos fiscais objeto da autuação foram estornados. Fato reconhecido pelo Autuante em sede de informação fiscal. Infração insubstancial. 2. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO. MULTA. Nas entradas interestaduais de mercadorias a título de transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica incide a regra prevista no art. 12-A da Lei 7.014/96. O alcance dado à expressão “aquisições” como abrangendo todas as entradas, inclusive aquelas por transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica. Ao editar tal regra, o legislador regulamentar não extrapolou os contornos delimitados pela Lei 7.014/96, mas apenas fez uso do seu poder regulamentar, assumindo um dos sentidos que se poderia validamente atribuir à norma do art. 12-A. Infração caracterizada. Afastada preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 29/03/2018, exige crédito tributário no valor de R\$37.353,89, em face às irregularidades a seguir apontadas:

Infração 01 - **01.02.02.** Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de julho de 2013 e março de 2014. Sendo exigido o valor R\$6.993,31, acrescido da multa de 60%;

Infração 02 - **07.15.05.** Multa percentual de 60% sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no mês de setembro de 2014. Sendo exigido o valor de R\$30.360,58.

O Autuado apresenta impugnação, fls. 13 a 24, através de advogado regularmente constituído, fl. 26, evidenciando a tempestividade da defesa e articulando argumentos a seguir resumidos.

Inicialmente, destaca que o lançamento de ofício realizado é nulo ou, quando menos, merece ser prontamente cancelado, visto que o trabalho realizado pela Fiscalização não esgota a matéria tributável.

Frisa que, no curso do procedimento de fiscalização, embora tenha disponibilizado toda a documentação requerida pela Autoridade Fiscal referente às operações realizadas no período de

janeiro/2013 a dezembro/2014, não houve a plena análise de tais documentos, ocorrendo a lavratura indevida do Auto de Infração ora combatido.

Observa que a análise superficial de parte de sua documentação, efetuada pela Fiscalização não esgotou a matéria tributável, pois não espelha a verdade dos fatos já que desconsidera por completo a sua real escrituração contábil e fiscal.

Diz ser evidente que, no caso em tela, para afirmar que “utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS”, seria imprescindível minuciosa análise de sua documentação contábil e fiscal, constatando que de fato houve a utilização deste crédito, não tendo ocorrido o seu estorno.

Assevera que, nos livros de Registro de Apuração do ICMS de julho de 2013 e março/2014 (doc. 04 e 66), embora conste no registro das operações de entrada o crédito de ICMS, também está registrado no mesmo livro de apuração, o devido estorno de referido crédito, ou seja, não houve a utilização de crédito indevido.

Assinala que a Fiscalização somente verificou parte dos registros de apuração do ICMS, em especial a folha que consta os créditos apurados na entrada, ignorando completamente os estornos destes créditos realizados, os quais foram devidamente registrados no mesmo período de apuração.

Afirma que sem sombras de dúvidas, caso o Autuante tivesse analisado, de forma detalhada, seus registros de apuração do ICMS, teria constatado que houve os estornos do crédito de ICMS que foram objeto da autuação, inexistindo creditamento indevido.

Frisa, em relação à Infração 02, a Fiscalização não averiguou de forma completa e adequada a operação que originou a suposta infração, bem como a real origem das mercadorias, lhe impondo indevidamente a penalidade. Continua assinalando que, conforme se verifica pelos documentos fiscais e registros contábeis, as mercadorias que deram origem à autuação não foram adquiridas de empresa localizada em outra unidade da Federação, mas sim, foram importadas por ela própria, estando tal operação abrangida pelo diferimento, nos termos da alínea “b”, do inciso I, do art. 2º, do Dec. Estadual nº 6734/97.

Prossegue destacando que, por isso, a Fiscalização deixou de observar que não houve aquisição de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação com fins de comercialização, não havendo que se falar em antecipação parcial do ICMS.

Por certo, a falta desta análise criteriosa por parte do Fisco Estadual feriu de morte o libelo fiscal, já que o lançamento realizado de forma prematura, sem o exaurimento da matéria tributável, desrespeita o comando do art. 142, do CTN - Código Tributário Nacional.

Registra que da leitura do dispositivo legal acima reproduzido conclui-se que compete à Autoridade Fiscal constituir o crédito tributário, verificando a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinando a matéria tributável e calculando o montante do tributo devido. Entretanto, no caso dos autos, resta claro que não se analisou com a profundidade necessária toda sua documentação contábil e fiscal, sendo analisada apenas parte da documentação de forma superficial, fato que contamina a afirmação de creditamento indevido e falta de antecipação parcial do recolhimento de ICMS.

Afirma que no presente caso qualquer infração à legislação estadual, mas, tão-somente, não houve uma análise adequada de sua documentação pela fiscalização.

Destaca que a jurisprudência administrativa do CONSEF reconhece nulidade dos lançamentos efetuados em descompasso com o art. 142, do CTN, e art. 39 e art. 42, inciso I, do RPAF-BA/99, bem como, a impossibilidade de modificação do fulcro da autuação no curso do processo, neste sentido, reproduz ementa do Acórdão CJF Nº 0357-12/15.

Prossegue assinalando ter sido configurado o não esgotamento da matéria tributável, pela análise superficial do Autuante o Auto de Infração 01 merece ser anulado, em homenagem ao art. 142, do CTN.

Assinala que, da descrição da Infração 01 apontada no presente Auto de Infração, se depreende que foi autuada por ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

Observa que a referida autuação não pode prosperar, eis que não existiu tal creditamento de ICMS, uma vez que a mesma efetuou o devido estorno do crédito, registrado no livro de apuração, não tendo utilizado qualquer crédito de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo.

Conforme se observa da autuação ora respondida, o Fisco sustenta que se creditou de um valor histórico de R\$6.993,31.

Diz que, em relação ao período de julho de 2013, é exigido o montante original de R\$2.507,55 de ICMS referente à Nota Fiscal de nº 192948 de 12/07/2013 (doc. 03).

Declara que no livro de Registro de Apuração de ICMS do período de julho de 2013 (doce. 04), precisamente à fl. 02, constam os valores de imposto creditados, num total de R\$353.555,50, inclusive, o montante de R\$2.507,55, cuja cópia colaciona à fl. 11.

Registra que, no mesmo livro de apuração do ICMS, à fl. 04, onde constam os débitos e créditos apurados no período, verifica-se que houve o estorno de crédito no montante total de R\$335.173,11, fl.11. Continua esclarecendo que do total de R\$353.555,50, de crédito constante à fl. 02, houve um estorno de R\$335.173,11, fl. 04, de modo que o crédito apropriado foi no montante de R\$18.382,39, os quais correspondem às operações registradas no livro de ICMS, cópia à fl. 12.

Observa que a soma dos créditos de ICMS de tais operações é exatamente o valor de R\$18.382,39, correspondente ao crédito utilizado, sendo tais operações referentes não se referem a aquisições de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme suas CFOP (Código Fiscal de Operações e de Prestações).

Diz que se constata claramente que não ocorreu o creditamento indevido de ICMS no valor de R\$2.507,55 de ICMS referente à Nota Fiscal nº 192948, de aquisições de material para uso e consumo, pois foi devidamente registrado o estorno no livro de Registro de Apuração do ICMS de julho/2013.

Afirma que a mesma coisa ocorre em relação ao débito de ICMS exigido relativo ao período de março de 2014, no valor original de R\$4.485,76 referente à Nota Fiscal nº 239098 de 31/03/2014 (doc. 05).

Observa que no livro de Registro de Apuração de ICMS do período de março de 2014 (doc. 06), estão registradas à folha 2 as entradas com os respectivos créditos de ICMS, inclusive o valor de R\$4.485,76, totalizando um montante de R\$256.874,89, cópia à fl. 13. Prossegue revelando que à folha 4, do referido livro, no mesmo livro de apuração do ICMS, na parte do resumo de apuração do ICMS, restou registrado o estorno de créditos no montante de R\$250.356,66, copia à fl. 14.

Assinala que dos créditos de entradas registrados no valor de R\$256.874,89, houve um estorno de R\$250.356,66, de forma que se constata somente a utilização de um crédito no valor de R\$6.518,23, os quais decorrem das operações registradas no livro de ICMS, fl. 14.

Frisa que tais operações geraram exatamente o crédito de R\$6.518,23, as quais não correspondem a aquisições de material para uso e consumo do estabelecimento.

Dessa forma, afirma que também não ocorreu o crédito indevido de ICMS de R\$4.485,76 de ICMS referente à Nota Fiscal nº 239098, vez que está registrado o estorno do crédito, sendo indevida a exigência de tal débito.

Menciona que a jurisprudência administrativa do CONSEF reconhece a improcedência da autuação quando ocorre o estorno dos créditos pelo Contribuinte.

Afirma restar plenamente demonstrado que jamais se creditou de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, como afirma pelo Auto de Infração ora impugnado.

Assevera não ter havido qualquer creditamento indevido, devendo a presente autuação fiscal ser prontamente cancelada, eis que além de não esgotar a matéria tributável, se revela absolutamente improcedente a exigência de ICMS nos períodos em questão.

Quanto à Infração 02, observa que o Fisco entendeu que adquiriu mercadorias para fins de comercialização de empresa no Estado de São Paulo e deveria ter efetuado a antecipação parcial do ICMS, conforme disposto no art. 12-A, da Lei 7.014/96.

Afirma que tal exação é totalmente indevida, visto que não adquiriu mercadorias provenientes de outras unidades da Federação para comercialização e, portanto, não tinha o dever de antecipação parcial do ICMS.

Registra como se nota no demonstrativo anexo ao Auto de Infração, o Fisco sustenta que teria adquirido, através das Notas Fiscais nºs 6083 e 6097 (doc. 07), diversas bolas esportivas, advindas do Estado de São Paulo.

Informa que as referidas mercadorias (bolas esportivas) foram importadas, conforme consta nas Notas Fiscais de nºs 0117819, 0120203, 0120444 e 0125498 (doc. 08).

Frisa que de acordo com o disposto no art. 2º, inciso I, alínea “b” do Dec. nº 6734/97, o lançamento e o pagamento do ICMS devido quando da saída do estabelecimento importador.

Assinala que, de acordo com referida norma, somente seria devido o recolhimento do ICMS na saída destas mercadorias quando comercializadas, exatamente como efetuado.

Afirma que após a importação destas mercadorias transferiu parte destas bolas esportivas para a filial da empresa localizada na cidade de São Roque, no Estado de São Paulo, através da Nota Fiscal nº 269.761 (doc. 09), tendo efetuado o recolhimento do ICMS no percentual de 4%, de acordo com a legislação vigente. Prossegue frisando que, posteriormente, verificou que tais mercadorias não deveriam ter sido remetidas para a filial paulista e assim, foram devolvidas para a unidade neste Estado Baiano, conforme Notas Fiscais nºs 6083 e 6097 (doc. 07).

Destaca que comparando o documento fiscal de remessa para São Paulo e as notas fiscais de devolução para a Bahia, tratam-se das mesmas mercadorias, com as mesmas quantidades e valores dos produtos: Nota Fiscal nº 269761 - Transferência da BA para SP e Notas Fiscais de nº 6083 e 6057 - Transferência de SP para BA, planilha acostada à fl. 18.

Registra que, como se extrai da Autuação em análise, sobre esta transferência de devolução de mercadorias efetuada pela filial em São Roque - SP para a sua filial em Itajuípe-BA, o Fisco equivocadamente entendeu que estava adquirindo mercadorias para comercialização de empresa de outra unidade da Federação, e por isso, deveria ter efetuado a antecipação parcial do ICMS.

Explica que não se trata de aquisições de mercadorias provenientes de outro Estado da Federação, mas simplesmente de devolução de mercadorias advindas da filial da mesma empresa, as quais haviam sido importadas, estando, portanto, beneficiadas pelo diferimento do ICMS, nos termos do art. 2º, inciso I, alínea “b”, do aludido Decreto Estadual.

Continua assinalando não se tratar de mercadorias de outro Estado, pois tais mercadorias foram adquiridas por ela do Exterior e posteriormente comercializadas, tendo as saídas normalmente tributadas, com o devido recolhimento do ICMS.

Afirma, não ter ocorrido a hipótese prevista no art. 12-A, da Lei 7.014/96, para a exigência da antecipação parcial do ICMS como sustentado no Auto de Infração sendo improcedente a multa aplicada.

Destaca que, na transferência interestadual das mercadorias ocorridas entre filiais da mesma empresa, não incide o ICMS conforme entendimento já sedimentado pelo STF, através da Súmula 166.

Traz à baila também julgado da referida Corte Superior, em regime de recursos repetitivos, que ratifica o entendimento acima exposto, no REsp 1125133/SP, fl. 18.

Assevera que nas Notas Fiscais de nºs 6083 e 6097, que deram origem a infração mesma empresa, existe o destaque do ICMS e o crédito correspondente foi compensado na filial, não havendo, portanto, que se falar em infração, pois não ocorre o fato gerador da obrigação antecipação parcial ICMS.

Diz restar esclarecido que não adquiriu mercadorias provenientes de outras unidades da Federação para comercialização, uma vez que as mercadorias foram importadas por ela própria, estando a mesma beneficiada pelo diferimento, além de que, a mera transferência de mercadorias entre filiais de uma mesma empresa, não constitui fato gerador do ICMS.

Sustenta não ter havido qualquer violação à norma estadual baiana, sendo improcedente a multa aplicada, e assim, imperativo o cancelamento da exação ora impugnada.

Afirma que mesmo se entendida como devida a multa aplicada em relação à Infração 02, a mesma deve ser cancelada por esta Junta de Julgamento, aplicando-se o quanto previsto no art. 158, do RAPF-BA/99.

Frisa que não está sendo exigido qualquer imposto em relação à Infração 02, uma vez que efetuou o recolhimento devido do imposto nas saídas que foram normalmente tributadas, mas somente muita por descumprimento de obrigação acessória no percentual de 60% pela suposta intempestividade na antecipação parcial do imposto, e não pela falta do pagamento do mesmo.

Lembra que a própria fiscalização reconhece que houve o devido recolhimento do imposto, alegando somente que não cumpriu a obrigação acessória de antecipação do ICMS à época.

Afirma que no presente caso, agiu de boa-fé, pois em nenhum momento tentou fraudar o fisco, não tendo praticado qualquer ilicitude, pois em sua interpretação, somente teria obrigação de realizar a antecipação parcial do imposto se tivesse adquirido mercadorias de outra unidade da Federação, e não em uma devolução de mercadorias que, ela mesma, havia importado de terceiros anteriormente, como acima demonstrado.

Observa que pela análise dos fatos que cercam este procedimento administrativo, evidente que a obrigação já foi adimplida, sem que houvesse dolo ou intenção de burlar o Fisco pela falta de pagamento do imposto devido na antecipação, sendo que não houve qualquer prejuízo ao Erário pelo cumprimento da obrigação a destempo, desproporcional ao valor cobrado nos presentes autos, podendo-se até perquirir um verdadeiro *bis in idem* ou enriquecimento ilícito do Fisco Estadual, caso se mantenha a exação nos termos propostos no Auto de Infração.

Assinala que, devido à natureza, variedade e quantidade de mercadorias comercializadas, conjugada com a complicação quanto ao correto enquadramento tributário, mesmo as empresas maiores, que possuem maior capacidade administrativa, cometem equívocos no recolhimento da antecipação tributária, técnica empregada para melhorar a fiscalização, mas que, via de regra, demanda uma série de normas instrumentais que se alteram quase que diariamente.

Afirma entender que não é o objetivo do Estado arrecadar através de multas, mas sim cobrar os impostos devidos e fiscalizar todas as empresas para que se mantenha a concorrência no mesmo patamar de igualdade, cabendo a este Colegiado corrigir certas distorções vivenciadas pela referida legislação.

Pelo exposto, aduz que a multa imposta de 60% por descumprimento de obrigação acessória deve ser cancelada ou quando menos reduzida, visto que provado que não agiu com dolo, fraude ou simulação, além de ter recolhido devidamente o imposto nas saídas das mercadorias, restando devida a aplicação do quanto previsto no art. 158, do RPAF-BA/99.

Protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito, em especial pela juntada de novos documentos que atestem o quanto aqui alegado, em homenagem ao princípio da verdade material.

Conclui pugnando pelo reconhecimento da nulidade do Auto de Infração por falta de esgotamento da matéria tributável. E, caso assim não seja esse o entendimento, requer o reconhecimento da improcedência dos valores exigidos, tanto de imposto, quanto de multa, eis

que, não houve qualquer creditamento indevido, bem não ocorreu a hipótese prevista na norma legal que lhe obrigasse à antecipação parcial do ICMS ou, quando menos, que seja cancelada, ou reduzida a multa aplicada nos termos do art. 158, do RPAF-BA/99.

O Autuante presta informação fiscal, fls. 85 a 91, alinhando os argumentos resumidos a seguir.

Inicialmente destaca que não há o que se falar de nulidade do Auto de Infração porque foram atendidos todos os requisitos de formalidade exigidos para o auto de infração, através do art. 39, do RPAF-BA/99.

Acrescenta esclarecendo que, além disso, no Auto de Infração foram observados os fundamentos do art. 142, do CTN.

Informa que foi verificada a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e anexadas planilhas ao PAF demonstrando a relação das notas fiscais correspondentes às operações de mercadorias sujeitas à incidência do imposto - ICMS.

Assinala que foi determinada a matéria tributável nas planilhas anexadas, que além de conterem os números das notas fiscais, respectivas datas e valores, identificam as operações de mercadorias sujeitas à tributação. Na primeira infração, frisa que foram identificadas operações de mercadorias sem o direito ao crédito fiscal. E, na segunda infração, foram identificadas operações de mercadorias sujeitas à tributação na forma de antecipação parcial do ICMS.

Registra que, nas planilhas anexadas, foi calculado o montante devido nas quais constam os cálculos do débito apresentados por mês. Além disso, no próprio Auto de Infração foi apresentado um demonstrativo de débito que constam os valores mensais e totais das respectivas infrações, além de acréscimos moratórios e multa.

Menciona que também foi indicado o sujeito passivo - tanto nas planilhas anexadas, quanto no Auto de Infração foi identificado o sujeito passivo, que no caso em questão é a empresa CAMBUCI S/A, CNPJ 61.088.894/0029-09, IE 5.204.513.

Informa que no Auto de Infração constam as penalidades cabíveis para as respectivas irregularidades, definida pela legislação tributária do ICMS baiana, além do enquadramento legal.

Quanto à Infração 01, sustenta que, de fato, o Autuado está correto quando mostra o estorno dos créditos fiscais no livro Registro de Apuração do ICMS. Afirma que ocorreu equívoco neste lançamento e não há o que se cobrar.

Em relação à Infração 02, registra que não há nenhum vínculo dessas mercadorias importadas em 05/2012 e 06/2012, através das Notas Fiscais de nºs 125498, 120203, 117819 e 120444 com as transferidas para a filial em 08/2014, através da Nota Fiscal nº 269761.

Prossegue revelando que o Autuado afirma ter retornado o que transferiu para a mesma importadora dessas mercadorias na Bahia em 09/2014, através das Notas Fiscais de nºs 6083 e 6097. Assegura não fazer sentido algum, essas operações relatadas pelo Autuado.

Sustenta que não se pode garantir se são as mesmas mercadorias enviadas para filial São Roque e devolvidas para o estabelecimento na Bahia, haja vista que há outras movimentações dessas mesmas mercadorias de 2012 a 2014. Como exemplo, apresenta na tabela, "Tabela das Entradas x Saídas dos Itens da Antec Parcial ICMS, discriminado as quantidades de entradas e saídas dessas mercadorias em 2013, fl. 87, e 2014 fl. 88, para melhor compreensão.

Prossegue explicando que, além disso, se houvesse devolução dessa transferência como comenta o Autuado, o lançamento em sua escrita fiscal deveria ser com CFOP 2.209, em vez do CFOP 2.152, conforme definição que reproduz.

"2.209 - Devolução de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, remetida em transferência - classificam-se neste código as devoluções de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, transferidas para outros estabelecimentos da mesma empresa."

“2.152 - Transferência para comercialização - classificam-se neste código as entradas de mercadorias recebidas em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa, para serem comercializadas.”

Assevera que os lançamentos da fiscalização são baseados nos documentos e livros fiscais e contábeis dos contribuintes. Diz ser essa é uma atribuição privativa da autoridade administrativa, sendo ainda, vinculada e obrigatória.

Quanto ao pedido do Impugnante para cancelamento da multa atinente à Infração 02, conforme o que dispõe o art. 158, do RPAF-BA/99, observa que esse argumento não é cabível para esta matéria em questão, haja vista que houve a falta de pagamento da antecipação parcial do ICMS nos recebimentos de mercadorias para fins de comercialização, através das operações de transferências interestaduais. Diz ser essa é a questão.

Revela haver outro equívoco do Autuado, no trecho de sua defesa: “Dessa forma, a própria fiscalização reconhece que houve o devido recolhimento do imposto, alegando somente que a impugnante não cumpriu a obrigação acessória de antecipação do ICMS à época”, haja vista que não reconhece recolhimento da antecipação parcial do ICMS, algum com relação às Notas Fiscais de nºs 6083 e 6097 como afirma o Autuado.

Destaca não haver o que se falar em “obrigação acessória” de antecipação do ICMS, porque no direito tributário o recolhimento do imposto é uma obrigação principal e não acessória. Mas neste caso da falta de recolhimento da antecipação parcial do ICMS, o próprio regulamento do ICMS acata a suposição das saídas posteriores dessas mercadorias com incidência do imposto e aplica uma multa pela falta do recolhimento da antecipação parcial do imposto.

Destaca que há outro trecho da defesa em que o Autuado praticamente confessa o equívoco da falta de recolhimento da antecipação parcial do ICMS, e sendo assim, pede cancelamento da multa ou quando menos reduzida, quando afirma que: “Aliás, devido a natureza, variedade e quantidade de mercadorias comercializadas, conjugada com a complicação quanto ao correto enquadramento tributário, mesmo as empresas maiores, que possuem maior capacidade administrativa, cometem equívocos no recolhimento da antecipação tributária, técnica empregada para melhorar a fiscalização, mas que, via de regra, demanda uma série de normas instrumentais que se alteram quase que diariamente.”

Arremata pugnando que seja reconhecido o equívoco e a consequente insubstância, quanto ao lançamento da Infração 01, e requerer a manutenção da Infração 02.

## VOTO

Inicialmente, cabe enfrentar a preliminar de nulidade suscitada pelo Impugnante, sob a alegação de não ter sido esgotada matéria tributável invocando o art. 142, do CTN, por não ter, em seu entendimento, o Autuante examinado integralmente sua documentação fiscal do período fiscalizado, oferecida à fiscalização para análise.

Depois de compulsar os elementos que constituem o Auto de Infração, constato que não deve prosperar a alegação da defesa, haja vista que eventual omissão ou falha na profundidade ou extensão dos exames realizados na auditoria fiscal realizada por preposto fiscal, não se configura, consoante legislação de regência, motivo para nulidade. Eis que, ocorrendo qualquer falha no roteiro de auditoria aplicado, se devidamente comprovada, poderá o lançamento ser revisto, de ofício ou provocado pelo sujeito passivo, desde que cientificado o Impugnante. Aliás, foi o que ocorreu no presente caso, em relação ao item 01 da autuação, que será explicitado por ocasião do enfrentamento de seu mérito.

No tocante aos requisitos formais do lançamento e do processo administrativo fiscal, não vislumbro nos autos quaisquer elementos que os inquie de nulidade, pois lavrado em obediência às regras do art. 39 do RPAF-BA/99, não se configurando qualquer ofensa aos direitos do contribuinte, à segurança jurídica e nem embaraço à estabilidade da relação Fisco - Contribuinte.

Portanto, considero ultrapassadas as questões de preliminar de nulidade, por se afigurarem supridos os elementos fundamentais na constituição do lançamento de ofício, demonstradas que se encontram as provas que sustentam a motivação da autuação.

No mérito, o Auto de Infração acusa o sujeito passivo do cometimento de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadorias adquiridas para uso e consumo do estabelecimento - Infração 01, e exige multa percentual de 60% sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escritura fiscal, com saída posterior tributada normalmente - Infração 02.

Ao se defender da Infração 01, o Autuado sustentou não ser devida a exigência fiscal, tendo em vista que os créditos fiscais, objeto da autuação, foram devidamente estornados, carreando aos autos cópias das correspondentes escriturações em seus livros fiscais, fl. 22 a 26.

Em sede de informação fiscal, o Autuante, depois de examinar a comprovação colacionada aos autos pelo Impugnante, reconheceu restar comprovado o estorno dos créditos fiscais no livro Registro de Apuração do ICMS, que realmente ocorreria esse equívoco no lançamento e não há o que se cobrar.

Ao compulsar os elementos que emergiram do contraditório, precipuamente depois dos argumentos trazidos pela defesa alicerçados na devida escrituração do estorno dos créditos, objeto da autuação, e do acolhimento pelo Autuante, constato que, efetivamente, resta comprovada a alegação. Portanto, não mais existe lide em torno desse item da autuação.

Assim, concluo pela insubsistência da Infração 01.

No que concerne à Infração 02, em suas razões de defesa, o Autuado refutou a acusação fiscal asseverando que as operações objeto da autuação se tratam de devoluções de mercadorias transferidas para sua filial, inexistindo, por isso, obrigação de antecipação parcial do ICMS, citando a Súmula 166, do STJ.

Alegou também o Defendente que as mercadorias foram importadas, conforme notas fiscais, cujas cópias apresenta, às fls. 78 a 80, aduzindo que de acordo com a alínea “b”, inciso I, do art. 2º do Dec. nº 6734/97, ficam diferidos o lançamento e o pagamento do imposto devido quando da saída do estabelecimento importador.

Explicou ainda, que após a importação transferiu parte das mercadorias para sua filial de São Paulo tendo efetuado o recolhimento de ICMS no percentual de 4%, de acordo com a legislação, e que depois verificou que tais mercadorias não deveriam ter sido transferidas, e por isso, foram devolvidas.

O Autuante manteve a autuação, frisando que o Autuado afirmou ter retornado o que transferiu para a mesma importadora dessas mercadorias na Bahia em 09/2014, ou seja, o estabelecimento autuado através das Notas Fiscais de nºs 6083 e 6097. Assegurou não fazer sentido algum, essas operações relatadas pelo Autuado. Sustentou também que não se pode garantir se são as mesmas mercadorias enviadas para filial São Roque e devolvidas para o estabelecimento na Bahia, haja vista que há outras movimentações dessas mesmas mercadorias de 2012 a 2014. Como exemplo, apresenta na tabela, “Tabela das Entradas x Saídas dos Itens da Antec. Parcial ICMS, discriminando as quantidades de entradas e saídas dessas mercadorias em 2013, fl. 87, e 2014, fl. 88, para melhor compreensão.

Depois de compulsar as peças que compõem a acusação fiscal e a impugnação, juntamente com o teor da informação fiscal e a documentação fiscal acostada aos autos, constato que, de fato, as notas fiscais carreadas aos autos pelo Impugnante não dão suporte a suas alegações, uma vez que em nenhuma delas faz referência às operações antecedentes, portanto, se afiguram inservíveis para alicerçar a pretensão da defesa, de que foram decorrentes de operações de importação.

Por outro lado, no que concerne ao argumento da defesa de que se trata de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, convém salientar que visando uniformizar os procedimentos a serem adotados no âmbito da Administração Pública Estadual, a Procuradoria Geral do Estado expediu o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, com o entendimento de que “não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular”, sendo que este entendimento “não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, tendo em vista que a Súmula 166, do STJ e a decisão lançada no REsp 1.125.133/SP, não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai fundamento de validade para as disposições do art. 13, §4º da LC nº 87/96. De fato, a definição do tratamento tributário a ser conferido a tais operações, demanda seja necessariamente analisado o impacto financeiro suportado pelos Estados de origem e de destino, em decorrência do regime de compensação de créditos e débitos do imposto.

Ademais, o próprio STJ reabriu a discussão a respeito do tema, no julgamento do RESP nº 1.109.298-RS, que discute, especificamente, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, com foco no art. 13, §4º da LC nº 87/96.

Por isso, a definição e o alcance do termo “aquisição”, contido no art. 12-A da Lei 7.014/96, há de ser conformado com os demais diplomas normativos que compõem o micro-sistema do ICMS, tais como a CF/88, a LC 87/96 e as normas infralegais existentes, reveladoras que são da escolha feita pelo legislador.

Ora, considerando que, diferentemente do que prega a Defendente, a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica (circulação física), não se encontra fora do campo de incidência do ICMS, de acordo com o art. 12, é forçosa a conclusão no sentido de que a interpretação da expressão “aquisições”, não fere o micro-sistema do ICMS, pois a incidência sobre as operações de circulação física nada mais é do que reflexo de uma norma que se encontra materializada no âmbito da Lei Complementar nº 87/96.

Assim reza o teor do art. 12-A da Lei 7.014/96, *in verbis*:

*“Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida a antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.”*

Por isso, o legislador do RICMS-BA/12, editou a regra insculpida no caput do art. 332, inciso III, alínea “b”, referindo-se a “entradas”, em lugar de “aquisições”, conforme se lê abaixo.

*“Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:*

*I - até o dia 9 do mês subsequente:*

*[...]*

*III - antes da entrada (grifo acrescido) no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo:*

*[...]*

*b) não enquadradas no regime de substituição tributária e destinadas à comercialização, relativamente à antecipação parcial do ICMS; ”*

Logo, fica patente a perfeita coerência com o sistema, o regulamento do ICMS estabeleceu que ocorre a fato gerador da antecipação parcial nas entradas (independentemente da mudança da titularidade jurídica da mercadoria), decorrentes de operações interestaduais, o que inclui as operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica.

Frise-se que ao editar tal regra, o legislador regulamentar não extrapolou os contornos delimitados pela Lei nº 7.014/96, mas apenas fez uso do seu poder regulamentar, assumindo um dos sentidos que se poderia validamente atribuir à norma do art. 12-A.

Assim, não merece reparo a exigência do ICMS nas operações de entrada por transferência, pois o lançamento se encontra estribado na regra insculpida no art. 12-A da Lei nº 7.014/96.

No que diz respeito à multa aplicada, o Impugnante solicitou a exclusão ou a redução da multa aplicada, tendo em vista que sua conduta não decorreu de dolo, fraude ou simulação, mas sim de mero lapso escusável, e, ainda, não implicou falta de recolhimento de tributo, inexistindo qualquer prejuízo ao erário estadual.

Não acolho a pretensão do autuado, tendo em vista que não se pode assegurar de forma inequívoca esta asserção. Entendo que o propósito da legislação é de se manter o controle de todo o fluxo e movimentação das mercadorias, desde o ingresso até às saídas. Portanto, mesmo as mercadorias, originalmente ingressadas no estabelecimento não destinadas à comercialização, não se pode garantir a manutenção dessa finalidade pelo estabelecimento sem um controle sistemático de suas entradas e saídas.

Ademais, somente a aplicação de um roteiro específico de auditoria, poderia aquilatar se a falta de registro das entradas não destinadas à comercialização teria causado, ou não, qualquer prejuízo ao erário estadual. Saliento que o roteiro aplicado na presente ação fiscal destinou-se, tão-somente, à apuração do efetivo registro na escrita fiscal de operações realizadas pelo contribuinte.

Do mesmo modo, entendo que a falta de intenção deliberada e de não ter agido com má fé no procedimento que resultou na omissão de escrituração na escrita fiscal, ora em lide, a ausência de dolo, como quis aduzir o sujeito passivo em sua impugnação, não tem o condão de isentá-lo do cometimento da infração.

Destaco ainda, que nitidamente se infere da leitura do dispositivo legal infringido, a alínea “d”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, a seguir transcrito, a inexistência de qualquer excepcionalidade ou atenuante para as entradas no estabelecimento, sem o devido registro na escrita fiscal de mercadorias adquiridas sem tributação ou com a fase de tributação encerrada.

*“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

[...]

*II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:*

[...]

*d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares;”*

Nos termos expendidos, resta patente que o Defendente não trouxe aos autos elementos de prova necessários e suficientes, com o condão de elidir a acusação fiscal.

Assim, acato o demonstrativo elaborado pelos Autuantes, fl. 07, e concluo pela subsistência da Infração 02.

Logo, nos termos expendidos, a Infração 02 é subsistente.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269274.0001/18-4, lavrado contra **CAMBUCI S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa percentual no valor total de **R\$30.360,58**, prevista na alínea “d”, inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de dezembro de 2018.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA